כיצד בוחנים ניתוק תושבות לצרכי המס?

כיום, במצב בו העולם הפך לכפר גלובלי אחד, כאשר אנשים מניידים מקום מגוריהם הן לשם עבודה, הן לשם לימודים או סתם להתערות בתרבויות אחרות, עולה השאלה – מהי מדינת תושבותם? שהרי מתשובה לשאלה זו תיגזר, בין היתר, התשובה – מהי המדינה לה הם מחוייבים לשלם את מיסיהם.

מיסים יכולים לבוא לידי ביטוי הן לענין מס הכנסה, הן לענין מס רווחי הון, והן לגבי דמי ביטוח לאומי.

לא אחת מחלוקות לענין חבות המס בגין תושבות נסגרות בין כתלי משרדי רשות המיסים, לעיתים הצדדים לא מגיעים להסכמות והמחלוקת מועברת להכרעת פסיקת בית המשפט, ראה מקרה בר רפאלי.

בהקשר זה ראוי לציין, כי מחלוקות בהקשר של תושבות מתעוררות גם לגבי דמי הביטוח הלאומי, וגם כאן, כאשר הצדדים לא מגיעים להסכמות הן מועברות להכרעת פסיקת בית המשפט.

וכך יוצא שפסיקת בית המשפט בענין ביטוח לאומי עשויה לשמש את הצדדים בדיונים אחרים בענייני תושבות שיעסקו למשל בחבות המס לגבי היבטי מס הכנסה ורווחי הון.

הנה לאחרונה נדונה סוגיית התושבות דווקא בבית הדין האזורי לעבודה בת"א, בסוגיה שעסקה בחבות בדמי ביטוח לאומי, ואני מדבר על פרשת בני הזוג גרוס (ב"ל 56483-05-18, מריסה ובנימין גרוס נ' ביטוח לאומי, נפסק ב- 23/6/20).

העובדות:

1. בני הזוג גרוס (להלן: "התובעים") נשואים מאז שנת 2008, שניים מילדיהם נולדו בארץ, השלישי נולד בארצות הברית בשנת 2017 וקיבל אזרחות ארה"ב עם הלידה.
2. מר גרוס הינו אזרח אמריקאי מלידה, כך גם שלושת ילדי התובעים, והגב' גרוס קיבלה אזרחות אמריקאית בחודש 12/2017.

3. ביום 20.6.2013, עזבו התובעים וילדיהם את ישראל עבור לימודי מר גרוס בהרווארד, בוסטון.
4. בשאלון של ביטוח לאומי (להלן: "הנתבע") אותו מילאו ביום 13.6.2013, התובעים לא ציינו כי הם מעוניינים לנתק תושבותם מישראל, והצהירו בטופס כי מטרת נסיעתם ללימודים.
5. בד בבד, באותו המועד, הם אף עדכנו את הוראת הקבע לנתבע לגבי תשלום דמי ביטוח וביטוח בריאות.
6. טרם המעבר, התובעים התגוררו בדירתם המצויה בתל אביב, וכאשר עברו לארה"ב הדירה הושכרה לצד ג' בחוזה שכירות שהתחדש מידי שנה.
7. לתובעים נותר ח"ן בנק בישראל אליו הועברו דמי השכירות בגין דירתם, וממנו שולמו כאמור התשלומים החודשיים לנתבע.
8. במהלך שנות שהייתם בארה"ב התובעים הגיעו לישראל לביקורים קצרים.
9. מר גרוס סיים לימודיו במהלך חודשים מאי-יוני 2015, ובאותה תקופה, לטענתם, החליטו התובעים, להישאר בארצות הברית דרך קבע.
10. במהלך חודש 8/15 מר גרוס החל לעבוד בבית חולים בבוסטון בתחום התמחותו.
11. בתחילת שנת 2016 התובעים מכרו את תיק ניירות ערך שהוחזק במסגרת חשבון הבנק שלהם בישראל, והסכום שהתקבל הועבר מחשבון הבנק.
12. עד ליום 30.9.2017, התובעים העבירו לנתבע את דמי הביטוח מידי חודש בחודשו.
13. ביום 14.11.2017, פנו התובעים אל הנתבע במכתב וביקשו ממנו לשלול מהם את תושבתם בישראל באופן רטרואקטיבי משנת 2015.
14. ביום 27.11.2017, הנתבע דחה בקשתם לשלול תושבותם מ-1/2015 ועד 30/9/2017, ואישר את בקשתם לשלילת תושבותם רק מיום 1.10.2017.
15. במהלך חודש 12/2017 התובעים השיגו על החלטתו זו של הנתבע.
16. במהלך חודש 9/2018 התובעים חזרו לארץ דרך קבע.

הסוגיה שבמחלוקת

התובעים מבקשים שבית המשפט יורה לנתבע לראות בהם כמי שניתקו את תושבותם כבר במהלך חודש 1/2015.

ניתוח הסוגיה שבמחלוקת

התשתית החוקית

1. כבוד השופטת מסבירה כי בחוק הביטוח הלאומי אין הגדרה למונח "תושב ישראל" ולכן יש לפנות לפירוש שניתן למונח באמצעות הפסיקה. ראוי לציין, כי הפסיקה אף יצרה אבחנה בין "תושבות" ל- "מגורים" בלבד.
2. מוסיפה ומסבירה כבוד השופטת, מגורים בלבד במקום כלשהו אין די בהם כדי להפוך אדם ל"תושב" המקום. יש לבחון אם למגורים נוספה גם כוונה להמשיך ולהתגורר במקום דרך קבע או ללא הגבלת זמן.
3. מצד שני, יתכן שאדם יתגורר במקום, ויש לו הכוונה להשתקע במקום מגוריו זה, אך הוא התגורר שם תקופה קצרה שלא הביאה להשתקעותו שם.
4. בחינת התושבות צריכה להתבסס על הכוונה של האדם, על ההרגשה שלו, וכמובן – על העובדות בפועל.
5. כידוע, כוונה יכולה להילמד ממעשה, ולא מספיקה הצהרה על כוונה. וכך, אפשר ללמוד על טיבם של המגורים, רק בבחינה הנעשית לאורך זמן ולאחר זמן.
6. ידוע כי בחינת תושבותו של אדם נעשית בהתאם ל"מבחן מרכז החיים", אשר הוא נבדק בהתאם ל – מירב הזיקות.
7. מבחן מירב הזיקות מורכב משני היבטים – :
   ההיבט האובייקטיבי – כאשר לגביו נבדק היכן מצויות מירב הזיקות של האדם מבחינה פיזית.
   ההיבט הסובייקטיבי – לגביו נבחן מה הייתה כוונתו של האדם והיכן הוא רואה את מרכז חייו.
8. היבטים אלו יבחנו בהתאם לכלל הנסיבות העובדתיות, לרבות:
   - זמן השהייה בישראל בתקופה הרלוונטית;
   - קיומם של נכסים בישראל;
   - מקום המגורים הפיזי;
   - המקום בו מתגוררת משפחתו של האדם והיכן לומדים ילדיו;
   - אופי המגורים;
   - קשריו הקהילתיים והחברתיים;
   - מקום העיסוק וההשתכרות;
   - מקום האינטרסים הכלכליים;
   - מקום פעילותו או חברותו של האדם בארגונים או מוסדות;

- מצגים של האדם עצמו אשר יש בהם כדי ללמד על כוונותיו, ומטרת השהייה מחוץ לישראל.

כבוד השופטת, אף מציינת, כי בנוסף לכל המתואר לעיל, הבחינה צריכה להיעשות תוך התייחסות לגיל האדם – הן לגבי סגנון החיים המשתנה והן לגבי אופייה המשתנה של ה"תושבות".

9. נתונים נוספים שבחינתם עשויה לסייע לבחינת "תושבות" האדם, הינם:
   - רכישת מקום מגורים בחוץ-לארץ על-ידי תושב ישראל;
   - קבלת רישיון עבודה קבוע;
   - עבודה במקום עבודה קבוע במשך פרק זמן משמעותי;
   - ניתוק של קשר כלכלי כל שהוא עם ישראל.

כל אלה, עשויים להעיד, בנסיבות מסוימות, על זיקה שאינה זמנית וארעית, המביאה עימה גם – חוסר זיקה לישראל ועל העתקת מרכז החיים והבית למקום אחר מחוץ לישראל.

10. כבוד השופטת מתייחסת אף לנטל ההוכחה, על מי למעשה מוטל נטל ההוכחה בדבר "תושבות"? והוא גם עונה – הנטל מוטל על הטוען לקיומה.
11. כמובן שיש לבחון כל מקרה לגופו, למשל: כאשר האדם שהה שנים ארוכות מחוץ לגבולות מדינת ישראל הנטל להוכחת "תושבותו" בישראל יהיה כבד יותר.
12. ועל מי נטל ההוכחה להוכחת "תושבות" במקרה בו אדם מחזיק בתעודת זהות ישראלית?
    במקרה הנדון, התובעים המחזיקים בתעודות זהות ישראליות ואשר טוענים כי אינם "תושבי ישראל", עליהם נטל ההוכחה להוכיח עובדה זו.

מן הכלל אל הפרט

היבט האובייקטיבי

13. בהתאם לעדות התובעים, אין מחלוקת כי הם עזבו את הארץ בשנת 2013 והצהירו כי באותו המועד, לא היה בכוונתם לעזוב את הארץ לצמיתות.
14. לאורך שהותם בארה"ב התובעים חידשו כל שנה את חוזה השכרת דירתם בתל אביב – וכך למעשה הותירו בידם האפשרות לחזרה

לישראל להתגורר בדירתם , מבלי שיהיה חוזה שכירות ארוך טווח שיגביל אותם בתאריך החזרה .

15. מצד שני , ולהבדיל , בארה"ב הם התגוררו בדירות שכורות .

16. התובעים דאגו לשלם מידי חודש בחודשו (עד חודש 10/2017) את תשלומי הביטוח לאומי בישראל, ובכך להשאיר את הכיסוי הביטוחי לנתבע בתוקף .

17. בנוסף , התובעים העידו כי בתקופה לפני משלוח הבקשה לשלילת התושבות , שלהי 2017, התובע חיפש עבודה הן בארצות הברית – והן במקביל גם בישראל .

18. סיכום ההיבט האוביקטיבי –

בהתאם למתואר לעיל , מתברר כי התובעים שמרו על זיקות לארץ – ובכך נענה בחיוב הפן האובייקטיבי במבחן מירב הזיקות .

ההיבט הסוביקטיבי

19. בעדותה הגב' גרוס (התובעת) הסבירה כי בעלה אכן חיפש עבודה בבוסטון , שהרי קשה עד בלתי אפשרי להתגורר שם ללא מקור פרנסה , ועם זאת הוא גם ניסה מזלו במציאת עבודה בישראל .

20. מבירור מעמיק שנעשה , התברר כי הסיבה העיקרית לבקשה לשלילת התושבות , הייתה בעקבות המלצתו של רו"ח התובעים , וזה בהקשר של "שיקולי מיסוי ועלויות דמי ביטוח", ולהבדיל משיקולים של ניתוק הזיקה לישראל .

21. ולראיה , זמן קצר לאחר הגשת בקשת התובעים לשלול את תושבתם הם שבו לישראל . עובדה העשויה ללמד כי טיב מגוריהם בארה"ב אכן היה זמני ולא היתה להם כוונה אמיתית וכנה לנתק את זיקתם לארץ ולהעתיק באופן קבוע את מרכז חייהם לארה"ב.

22. סיכום ההיבט הסוביקטיבי –

על פניו נראה כי התובעים לא יצרו ניתוק זיקה לישראל , והם עדיין ראו עצמם כ"תושבי ישראל" גם בעת שהותם בארה"ב.

נפסק

לאור כל האמור לעיל – נפסק כי התובעים שמרו על מעמדם כ-"תושבי ישראל" גם במהלך התקופה שבמחלוקת כאשר התגוררו בארצות הברית .

סיכום , ניתוח ויישום

1. פסיקה בסוגיית "תושבות" גם אם היא נפסקה בענין ביטוח לאומי , יכולה ללמד ולהנחות גם לגבי היבטי מס הכנסה .

2. סוגיית "תושבות" וניתוקה אינה פשוטה וכל מקרה יבחן לגופו, בהתאם לעובדות ולנתונים הרלבנטיים.
3. חשוב לדעת –
יחיד "תושב ישראל" העוזב את ישראל ורואה עצמו כמנתק תושבותו מחויב בהתאם להוראות סעיף 131(א)(5ה) לפקודת מס הכנסה להגיש "דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו".
4. יחיד החושב שהוא במצב של "ניתוק תושבות" טוב יעשה אם יפעל בהתאם להוראות החוק וההלכות שנקבעו בפסיקה.
5. יחיד שאינו מצוי ברזי החוק וההלכות, וכדי שלא יהיה מואשם בפלילים, חלילה, מומלץ שיוועץ עם איש מיסים שינחה אותו ואולי גם יעניק לו חוות דעת בענין.
6. יש לזכור, כי הליך ניתוק תושבות מישראל עלול לטמון בחובו גם חבויות מס שהרי בפקודת מס הכנסה הוסף סעיף 100א' אשר מהווה "מס יציאה", ולכן רצוי לתכנן היטב את הניתוק גם בהקשר לסעיף זה.
7. למיצגים מבינינו, עו"ד, רו"ח, יועצי מס – שימו לב שבעדותם, התובעים טענו שהם ביקשו ניתוק תושבות לפי עצת רו"ח שלהם. היזהרו!
8. כתמיד, סוף מעשה במחשבה תחילה, כיועצים ו/או כמלווים את העסקאות, עלינו לסקור בפני הלקוחות את כל האפשרויות, כדי שהם יוכלו לקבל החלטות מושכלות.

* אין לראות באמור במאמר זה כהמלצה לפעול כאמור בו, ובכל מקרה מומלץ כי לפני עשיית פעולה יש להיוועץ ולקבל חוות דעת מקצועית מאיש מיסים.

© **כל הזכויות שמורות לעו**"ד ורו"ח יוסי קורן